



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.722639/2012-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-001.504 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 17 de dezembro de 2019
Recorrente NELSON SCHMATZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DE PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

As deduções de despesas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2001-001.504 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10935.722639/2012-02

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 06-40.610, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) DRJ/CTA (fls. 114/121) que *manteve integralmente* o auto-de-infração (fls. 57/87).

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

Intimado, o contribuinte apresentou impugnação alegando em síntese que:

Como se observa das declarações do Autuado, em todos os anos calendários do auto de infração (2007/2010) a esposa do declarante não auferiu qualquer rendimento. Isso pode ser observado do quadro próprio da declaração do imposto de renda do Autuado (informações do cônjuge).

Afirma também que não há qualquer informação de que o nome e CPF da esposa do Autuado tenha sido utilizado para dedução de imposto de renda na declaração de imposto de renda de outra pessoa. Desta forma, entende que a esposa do impugnante automaticamente está enquadrada na condição de dependente, eis que impossível sua subsistência sem rendimentos e sem depender do rendimento de alguém.

Aduz que a não informação da esposa do Autuado na condição de dependente é erro formal no preenchimento da declaração.

Conclui que se deve reconhecer a legitimidade das deduções com despesas médicas da cônjuge do autuado para fins de apuração de imposto de renda e, em consequência, os valores de R\$ 532,90 para o ano de 2007, R\$ 581,50 para o ano de 2008, R\$ 606,25 para o ano de 2009 e R\$ 733,04 para o ano de 2010 devem ser excluídas da base de cálculo do imposto e multa. Da mesma forma, os valores relativos a coparticipação também devem ser excluídos da base de cálculo.

Aduz que a atitude do agente fiscal não pode prevalecer quanto à glosa da despesa de coparticipação referente à cônjuge do impugnante. No mínimo, afirma que a forma de agir fere os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Alega que se o relatório do plano de saúde trazido aos autos não informa de forma clara quais foram os usuários do plano de saúde que utilizaram o plano de saúde e quanto ao pagamento de coparticipações.

Roga que se utilize da proporcionalidade e, sendo apenas a esposa do Autuado não dependente, se deduza na proporcionalidade o respectivo valor. Logo, o máximo que se pode admitir para glosa de valores com coparticipação é o valor de R\$ 131,85, que é o valor relativo ao percentual relativo a esposa, excluída da dedução.

Desta forma, conclui que o valor de R\$395,55 deve ser excluído da base de cálculo do imposto de Renda e multa, para o ano calendário de 2007.

Sobre a multa de 150%, cita a legislação de regência, descreve o conceito de fraude e dolo e aduz que o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na

autuação, sob pena de não restar evidenciado o ardid característico da fraude, elemento indispensável para ensejar o lançamento da multa qualificada.

Alega que é frágil a acusação de que a não apresentação de comprovantes de pagamentos ou ainda a inclusão de valor gasto com educação lançado na declaração de imposto de Renda, caracteriza prática dolosa que justifique a qualificação da multa. Afirma que aceitar a qualificação da multa, na forma posta e pretendida no auto de infração, é negar o próprio texto da lei 9.430/1996.

Argumenta que apresentou espontaneamente ao fisco suas informações fiscais, não havendo qualquer forma dolosa no lançamento e que as declarações de rendimentos trazem com clareza o nome e CPF dos beneficiários dos valores pagos.

Complementa esclarecendo que não existe uma única prova da autoridade fiscal de que não tenham sido efetivamente realizados os pagamentos informados.

Explica que, quando da intimação para apresentação dos comprovantes, o Autuado informou não possuir os comprovantes dos pagamentos. Entende que se foi displicente quando dos pagamentos, não trazendo consigo os comprovantes, ficou sujeito a glosa dos valores na forma prevista na legislação do imposto de renda. Contudo, afirma que tal situação não conduz para o lançamento de multa qualificada.

Cita julgados do Conselho de Contribuintes e recursos fiscais do Ministério da Fazenda, a súmula 14 do 1º CC e conclui que para o presente caso, não se pode falar em aplicação de multa qualificada, devendo ser reduzida ao previsto no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, ou seja 75%.

Quanto à multa isolada, fundamentada no §5º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, aduz que a multa deve ser afastada ante a não comprovação pela autoridade fazendária da existência de dolo por parte do Contribuinte autuado.

Lembra que para aplicação da penalidade, a prova do ato doloso é da autoridade fazendária e não do contribuinte. Reafirma que o simples fato de não apresentar comprovantes de pagamentos não caracteriza ato doloso.

Afirma que a aplicação da penalidade não pode prevalecer pois houve a glosa integral das deduções, originando imposto de renda a pagar, com exigência de multa punitiva (75% e 150%). Assim, não se pode falar em multa isolada prevista no § 5º do artigo 44.

Argumenta que a exigência da multa isolada de forma conjunta ao imposto e multa aplicada, caracteriza-se *bis in idem*, ou seja, é a exigência de duas penalidades sobre o mesmo fato gerador, eis que, pela exclusão dos valores apresentados com despesas médicas, já se originou um lançamento tributário, não podendo falar em novo lançamento.

A impugnação foi julgada improcedente pelo acórdão acima citado.

Em sede de recurso administrativo, (fls. 124/134), o recorrente, basicamente, repisa os argumentos de sua peça impugnatória.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2001-001.504 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10935.722639/2012-02

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Mérito

Inicialmente, cumpre observar o disposto no § 3º, art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente, in verbis:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida *com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida*. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (grifei)

Compulsando os autos verifico que o Recorrente ao apresentar seu Recurso Voluntário, basicamente, replicou as argumentações de sua impugnação, deixando, assim, de apresentar novas razões de defesa em suas alegações perante este Colegiado, e tendo em vista minha absoluta concordância com os fundamentos do Colegiado *a quo* e amparado no fundamento regimental acima reproduzido, *utilizo das razões de decidir do voto condutor do respectivo acórdão*:

Inicialmente, cabe constatar que algumas glosas não foram impugnadas pelo contribuinte, é o caso da glosa das despesas médicas para as quais nenhum documento foi apresentado (anos de 2007 a 2010), da glosa das despesas com instrução (2010) e da glosa do dependente Gustavo Hugo Schmatz (2008). Também foi acatada pelo contribuinte expressamente parte da multa de ofício (75%). Assim, nos termos do art.17 do PAF (Decreto 70235/72), o valor referente a essas glosas e multa deve ser desmembrado para cobrança sem direito à recurso nos termos do art.21, §1º do PAF.

Com relação às glosas de despesas médicas, dispõe a legislação pertinente, Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que dá sustentação à autuação:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte.

§2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

§ 3º (...)” “Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas dentárias.

§ 1º O disposto neste artigo:

I – (...)

II – (...)

III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa jurídica – CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento. (...)”

Além disso, é importante lembrar que as despesas dedutíveis restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, é a inteligência do inciso II do §2º do art.8º da Lei 9.250/95, cito:

“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas I de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva; II das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias; (...)

§2º O disposto na alínea a do inciso II:

I aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza; II restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes; III limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;”

Assim, é certo no caso que as glosas referentes a esposa do contribuinte, de pronto, não podem ser restabelecidas uma vez que a Sra. MARLEY LOURDES BELLE SCHMATZ não consta no rol de dependentes informado nos anos em tela.

Neste ponto é salutar esclarecer que a informação de dependentes na DIRPF é faculdade do contribuinte que, ao optar por não declarar sua cônjuge, também abriu mão das despesas dedutíveis da dependente não informada. Em consequência, o fato de a cônjuge do autuado não constar como dependente em outra DIRPF não possui o

condão de autorizar a dedução não efetuada no momento próprio, que foi o momento da entrega das DIRPF dos anos-calendário da autuação.

Por outro lado, a alegação de que houve apenas erro no preenchimento da DIRPF também não socorre o autuado. Ocorre que a responsabilidade pelas informações prestadas em DIRPF é do contribuinte que deve conferir os valores a serem informados e efetuar tempestivamente as devidas correções, se for o caso. Ao não tomar esse cuidado o contribuinte acaba sendo penalizado quando ocorrer a apuração de omissões/incorreções na DIRPF apresentada, como é o caso dos autos.

Quanto ao plano de saúde, glosa de 2007, tem-se que o contribuinte, em sua defesa, pede a proporcionalização da glosa da coparticipação para que se exclua apenas os valores referentes a sua esposa. Ocorre que o comprovante acostado não traz a identificação dos valores de coparticipação para cada usuário do plano. A autoridade assim justificou a glosa:

“3 O contribuinte declarou pagamento de despesa de Plano de Saúde para COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA nos valores de R\$ 527,40 e R\$ 2.131,63. Conforme CONTRIBUINTE: NELSON SCHMATZ CPF: 297.529.57072 ENDEREÇO: RUA ARMANDO LUIZ ARROSI, Nº 980 – CENTRO CIDADE / UF: TOLEDO PR CEP: 85.901020 Local e Data de Lavratura: Cascavel, 20/11/2012 Número do RPF: 09103002012011809 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CASCAVEL PR Seção de Fiscalização – SAFIS documentação apresentada, os beneficiários do plano são o contribuinte (mensalidades de R\$ 532,90), seu cônjuge MARLEY (mensalidades de R\$ 532,90), seu filho GUSTAVO (mensalidades de R\$ 532,90), e seu filho MAURICIO (mensalidades de R\$ 532,90). Os beneficiários pagaram mensalidades no ano no valor de R\$ 532,90 cada um. As mensalidades do cônjuge MARLEY LOURDES BELLE SCHMATZ não podem ser deduzidas pois a mesma não está informada como dependente na DIRPF do contribuinte. Os filhos constam como dependentes. O valor de R\$ 527,40 se refere ao total de pagamentos de coparticipação no ano, mas não há informação a qual beneficiário se referem os pagamentos. Desta forma, só podem ser deduzidos os valores das mensalidades do contribuinte e de seus filhos dependentes, no montante de R\$ 1.598,70, e será glosado o valor de R\$ 1.060,33.”

Assim, verifica-se que, para o valor de coparticipação, resta impossibilitada a verificação do atendimento da exigência legal estabelecida pelo citado inciso II do §2º do art.8º da Lei 9.250/95. Em consequência, resta incabível a proporcionalização pedida pois os valores de coparticipação bem podem ser totalmente referentes à Sra. Marley.

Ademais, os valores cobrados de coparticipação pelos planos de saúde não podem ser divididos linearmente pelos beneficiários pois dependem da quantidade de consultas/exames de cada usuário.

Assim, sem a correta comprovação dos valores de cada beneficiário do plano, resta integralmente correta a glosa efetuada do plano de saúde em 2007.

Com relação à multa de 150%, cabe esclarecer que, dentre as hipóteses de capituladas no §1º do art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, emerge, em comum, a figura jurídica do dolo. Portanto, para que se possa agravar a multa, tem que estar presente a intenção dolosa do agente.

Sobre dolo, De Plácido e Silva, *in* Vocabulário Jurídico, 12ª Edição, Vol. II, Forense, 1993, pág. 120, dá a seguinte definição:

“DOLO. Do latim dolus (artifício, manha, esperteza,) na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda espécie de artifício, engano, ou manejo astucioso promovido por uma pessoa, com a intenção de induzir outrem à prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem.

[...]

Na acepção civil, o dolo é vício do consentimento, sendo seu elemento dominante a intenção de prejudicar (*animus dolandi*).

É um ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido.”

Como se verifica, o dolo é "*animus*", vontade de querer o resultado fraudulento, ou assumir o risco de produzi-lo. É elemento subjetivo.

Entende-se que esse "*animus*" ficou evidenciado e provado nos autos, pois, durante os anos-calendário 2007 a 2010 o autuado declarou deduções inexistentes com a intenção deliberada de reduzir o imposto devido.

No caso, os atos praticados pelo autuado demonstram o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializando a hipótese prevista no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Observa-se que não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pelo autuado com expressivos valores inexistentes.

Discutível seria o caso se estivéssemos diante de uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta, não reincidente; neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que, como dito antes, durante os anos-calendário de 2007 a 2010, o autuado declarou várias deduções inexistentes como, por exemplo, **mais de R\$25.000,00 de despesas médicas em 2010 sem qualquer comprovação.**

Ressalte-se ainda que, conforme o Termo Fiscal, para a maior parte das elevadas despesas glosadas, o contribuinte não apresentou nenhum documento ou comprovação de pagamento. Para as referidas despesas glosadas, consta a seguinte descrição da autoridade fiscalizadora:

“Intimado a apresentar comprovação dessa despesa o contribuinte simplesmente informou que não tem documentação que comprove a despesa declarada..”

Esse procedimento, ao meu ver, evidencia consciente intuito de não pagar ou pagar menos tributos e enquadra-se perfeitamente à hipótese prevista na Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 71, como sonegação fiscal.

Há, pois, neste processo, por tudo que foi exposto, presença inegável do elemento subjetivo do ilícito, o dolo, a respaldar o procedimento da fiscalização em aplicar a multa qualificada. Portanto, correto o procedimento da fiscalização em aplicar a multa qualificada de 150% sobre o imposto oriundo da glosa das deduções inexistentes/irregulares.

No caso, comprovada a conduta dolosa, deve-se aplicar também a multa prevista no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (multa isolada), combinado com o Inciso I do § 5º do mesmo artigo, cito:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

...

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (MP 472/99 art. 23 e convertida na Lei nº 12.249, de 2010)

I a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e : (MP 472/99 art. 23 e convertida na Lei nº 12.249, de 2010)”

Outrossim, cabe esclarecer que de acordo com o inciso VI do art. 97 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), somente a lei pode estabelecer as hipóteses de dispensa ou redução de penalidades. Do exposto, tem-se que a sanção foi aplicada de acordo com o determinado na legislação tributária pertinente e a autoridade administrativa lançadora e a julgadora não podem deixar de cumprir tais mandamentos em face do caráter plenamente vinculado da sua atividade (parágrafo único do art. 142 do CTN).

“Art. 26A.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Desse modo, deixo de apreciar as alegações de desrespeito aos princípios constitucionais trazidas pela defesa a respeito da multa isolada.

Por todo o exposto, julgo a impugnação improcedente e mantenho o crédito em litígio integralmente.

É como voto.

Assim, desde já, proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

Nestes termos, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

Fl. 9 do Acórdão n.º 2001-001.504 - 2ª Seção/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10935.722639/2012-02